

**COUR ADMINISTRATIVE**

Numéro 36215C du rôle

Inscrit le 30 avril 2015

---

**Audience publique du 6 octobre 2015**

**Appel formé par Madame ... .., ...,**

**et Madame ... .., ...,**

**contre un jugement du tribunal administratif**

**du 24 mars 2015 (n<sup>os</sup> 34413 et 34447 du rôle)**

**en matière d'établissement des revenus d'entreprises collectives et de  
copropriétés, d'impôt commercial communal et d'impôt sur le revenu**

---

Vu l'acte d'appel, inscrit sous le numéro 36215C du rôle et déposé au greffe de la Cour administrative le 30 avril 2015 par Maître Georges KRIEGER, avocat à la Cour, inscrit au tableau de l'Ordre des avocats à Luxembourg, au nom de Madame ... .., épouse ..., demeurant à L-..., et de Madame ... .., épouse ... .., demeurant à L-..., dirigé contre le jugement rendu par le tribunal administratif du Grand-Duché de Luxembourg le 24 mars 2015 (n<sup>os</sup> 34413 et 34447 du rôle) les ayant déboutées, de même que la « *copropriété* ... .. », de leurs recours en réformation, sinon en annulation dirigés contre des bulletins d'établissement des revenus d'entreprises collectives et de copropriétés des années 2009 et 2010, des bulletins de l'impôt commercial communal des années 2009 et 2010, des bulletins de l'impôt sur le revenu des années 2009 et 2010 émis à l'égard de Madame ... .. et de son époux, Monsieur ... .., des bulletins de l'impôt sur le revenu des années 2009 et 2010 émis à l'égard de Madame ... .. et de son époux, Monsieur ... .., et des décisions implicites de refus, ainsi qualifiées, du directeur de l'administration des Contributions directes suite à diverses réclamations ;

Vu le mémoire en réponse déposé au greffe de la Cour administrative le 29 mai 2015 par le délégué du gouvernement ;

Vu le mémoire en réplique déposé au greffe de la Cour administrative le 18 juin 2015 par Maître Georges KRIEGER au nom des appelantes ;

Vu les pièces versées au dossier et notamment le jugement entrepris ;

Le rapporteur entendu en son rapport, ainsi que Maître Maxime FLORIMOND, en remplacement de Maître Georges KRIEGER, et Monsieur le délégué du gouvernement Eric PRALONG en leurs plaidoiries à l'audience publique du 29 septembre 2015.

---

Le 7 août 2013, le bureau d'imposition ..., section des personnes physiques, de l'administration des Contributions directes, ci-après « *le bureau d'imposition* », émit à l'égard de la « *copropriété ... ..* », les bulletins d'établissement des revenus d'entreprises collectives et de copropriétés des années 2009 et 2010, ci-après « *les bulletins d'établissement* », en retenant, pour l'année 2009, un bénéfice commercial de l'ordre de ... € et en fixant la quote-part dans ces revenus pour chacun des quatre indivisaires, dont Madame ... .. et Madame ... .., à un quart, soit à un montant de ... € et, pour l'année 2010, un bénéfice commercial de l'ordre de ... € et en fixant la quote-part dans ces revenus pour chacun des quatre indivisaires à un quart, soit à un montant de ... €

Le même jour, le bureau d'imposition émit encore à l'égard de la même copropriété les bulletins de l'impôt commercial communal des années 2009 et 2010, ci-après « *les bulletins ICC* », ayant repris ledit bénéfice commercial de l'ordre de ... € pour l'année 2009 et de ... € pour l'année 2010.

Le 14 août 2013, le bureau d'imposition émit à l'égard de Madame ... .., imposée collectivement avec son époux, Monsieur ... .., les bulletins de l'impôt sur le revenu des années 2009 et 2010, ci-après « *les bulletins IR* ».

Le 21 août 2013, le bureau d'imposition émit à l'égard de Madame ... .., imposée collectivement avec son époux, Monsieur ... .., les bulletins IR des années 2009 et 2010.

Par un courrier de leur fiduciaire du 18 septembre 2013, les quatre indivisaires firent introduire une réclamation auprès du directeur de l'administration des Contributions directes, ci-après « *le directeur* », réclamation intitulée « *réclamation contre le bulletin de l'impôt commercial communal des années 2009 et 2010 du 07.08.2013* ».

Par un courrier de leur fiduciaire du 4 octobre 2013, Monsieur ... .. et son épouse, Madame ... .., firent introduire une réclamation auprès du directeur, réclamation intitulée « *réclamation contre le bulletin de l'impôt sur le revenu des années 2009 et 2010 du 14.08.2013* ».

Par un courrier de leur fiduciaire du même jour, Monsieur ... .. et son épouse, Madame ... .., firent introduire une réclamation auprès du directeur, réclamation intitulée « *réclamation contre le bulletin de l'impôt sur le revenu des années 2009 et 2010 du 21.08.2013* ».

N'ayant pas reçu de réponses à leurs courriers respectifs des 18 septembre et 4 octobre 2013, la « *copropriété ... ..* », ainsi qualifiée, Madame ... .. et Madame ... .. déposèrent le 23 avril 2014

au greffe du tribunal administratif une requête (n° 34413 du rôle) tendant, suivant le dispositif de la requête introductive d'instance, à la réformation, sinon à l'annulation du bulletin d'établissement de l'année 2009, du bulletin ICC de l'année 2009, des bulletins IR des années 2009 et 2010 émis les 14 et 21 août 2013 et des décisions implicites de refus du directeur, ainsi qualifiées, suite aux réclamations des 18 septembre et 4 octobre 2013.

Par une deuxième requête déposée au greffe du tribunal administratif le 28 avril 2014 (n° 34447 du rôle), la « *copropriété ... ..* », ainsi que Madame ... .. et Madame ... .. introduisirent un recours en réformation, sinon en annulation contre le bulletin d'établissement de l'année 2010, le bulletin ICC de l'année 2010 et contre des décisions implicites de refus du directeur, ainsi qualifiées, suite à leurs réclamations respectives des 18 septembre et 4 octobre 2013.

Par jugement du 24 mars 2015, le tribunal administratif, après avoir prononcé la jonction des deux rôles, retint d'abord que les deux recours pour autant qu'introduits au nom de la « *copropriété ... ..* » étaient à déclarer irrecevables.

Concernant le recours inscrit sous le numéro 34447 du rôle et déposé le 28 avril 2014, soit postérieurement à celui inscrit sous le numéro 34413 du rôle, le tribunal le déclara irrecevable, au motif que les décisions y visées, à savoir le bulletin ICC de l'année 2010 et le bulletin d'établissement de la même année, tout comme les décisions de refus implicite du directeur, ainsi qualifiées, suite aux diverses réclamations, faisaient l'objet du recours introduit le 23 avril 2014.

Quant au recours du 23 avril 2014, inscrit sous le numéro 34413 du rôle, le tribunal retint en premier lieu que dans la mesure où aucune réclamation n'avait été introduite contre les bulletins d'établissement des années 2009 et 2010, ledit recours, pour autant que dirigé contre ces bulletins d'établissement, était irrecevable *omisso medio*. Il déclara encore irrecevable le recours pour autant que dirigé contre une décision implicite de refus du directeur, étant donné qu'un recours contentieux, en cas de silence du directeur à la suite d'une réclamation, est à adresser contre la décision qui a fait l'objet du recours et non pas contre une décision implicite de refus du directeur.

Le tribunal se déclara ensuite compétent pour connaître du recours principal en réformation dirigé contre les bulletins ICC et IR des années 2009 et 2010, conformément aux dispositions combinées du § 228 de la loi générale des impôts, communément appelée « *Abgabenordnung* », ci-après « *AO* » et de l'article 8, paragraphe 3, 1. de la loi modifiée du 7 novembre 1996 portant organisation des juridictions de l'ordre administratif, dans la mesure où aucune décision définitive du directeur n'est intervenue dans un délai de 6 mois à partir des diverses réclamations. Se reconnaissant compétent pour connaître du recours en réformation, il conclut qu'il n'y avait par conséquent pas lieu de statuer sur le recours en annulation.

Quant au fond, le tribunal constata que tous les moyens mis en avant par les demanderessees contre les bulletins ICC et IR étaient relatifs au bien-fondé de la fixation d'un bénéfice commercial du fait des cessions opérées par la copropriété dans le chef de l'entreprise collective « *copropriété ... ..* ». Il rappela ensuite que si à la base d'un bulletin d'impôt se trouvent des décisions reprises plus particulièrement dans un bulletin d'établissement séparé et en commun, les contestations relatives au bien-fondé de la fixation des bases d'imposition

contenues dans un bulletin d'établissement en commun de revenus, ne pouvaient être soulevées dans le cadre d'un recours contre le bulletin individuel de l'impôt sur le revenu n'ayant fait que reprendre le revenu ou la part du revenu imputés au contribuable, mais elles devaient être soumises dans le cadre d'une voie de recours dirigée directement contre ledit bulletin d'établissement. Or, comme les bulletins ICC et les bulletins IR litigieux ne faisaient que reprendre les bases d'imposition ainsi fixées dans les bulletins d'établissement critiqués par les demanderesses et ne contenaient partant aucun élément décisionnel propre par rapport à ces bases d'imposition, le tribunal, par application des dispositions inscrites au paragraphe 232 AO, déclara le recours encore irrecevable pour autant que dirigé contre les bulletins ICC et IR. Au vu de l'issue du litige, il rejeta les demandes en allocation d'une indemnité de procédure formulées par les demandeurs.

Par requête déposée au greffe de la Cour administrative le 30 avril 2015, Madame ... .. et Madame ... .., ci-après « *les consorts ...* » ont régulièrement relevé appel du jugement du 24 mars 2015.

Il convient de constater en premier lieu que les appelantes critiquent le jugement entrepris dans la seule mesure où leur recours a été déclaré irrecevable pour autant que dirigé contre les bulletins d'établissement des années 2009 et 2010.

Dans ce contexte, les consorts ... reprochent aux premiers juges d'avoir retenu que les réclamations des 18 septembre et 4 octobre 2013 de leur fiduciaire ne visaient pas les bulletins d'établissement des années 2009 et 2010. Ils soutiennent que ces réclamations visaient « *les bulletins émis en date du 7 août 2013* », donc y compris les bulletins d'établissement des années 2009 et 2010 litigieux, ce qui serait encore démontré par les mandats *ad litem* y relatifs donnés à leur fiduciaire avant la rédaction des réclamations en cause.

L'Etat, de son côté, demande la confirmation du jugement dont appel. Il insiste plus particulièrement sur le fait qu'aucune des réclamations introduites par les consorts ... n'aurait porté sur les bulletins d'établissement des années 2009 et 2010, étant donné qu'aucun écrit ne figurait au dossier qui serait susceptible d'être qualifié de réclamation contre ces bulletins. Partant, ce serait à bon droit que les premiers juges étaient arrivés à la conclusion que le recours, pour autant que dirigé contre lesdits bulletins d'établissement, serait irrecevable *omisso medio*. Comme les critiques des appelantes porteraient exclusivement sur la qualification des revenus dégagés par la cession d'immeubles de la copropriété de bénéfice commercial, telle qu'elle a été retenue dans les bulletins d'établissement relatifs aux années 2009 et 2010, et comme les bulletins ICC et les bulletins IR ne feraient que reprendre les bases d'imposition ainsi fixées dans lesdits bulletins d'établissement et ne contiendraient aucun élément décisionnel propre par rapport à ces bases d'imposition, ce serait encore à juste titre que les premiers juges ont déclaré le recours irrecevable pour autant que dirigé contre les bulletins ICC et IR.

En appel, les appelantes ne critiquent plus le fait que le tribunal a déclaré irrecevable le recours inscrit sous le numéro 34447 du rôle et déposé le 28 avril 2014, soit postérieurement à celui inscrit sous le numéro 34413 du rôle, étant donné que les décisions y visées, à savoir le bulletin ICC de l'année 2010 et le bulletin d'établissement de la même année, tout comme les décisions

de refus implicite du directeur, ainsi qualifiées, suite aux diverses réclamations, faisaient déjà l'objet du recours introduit le 23 avril 2014.

Quant au recours introduit sous le numéro 34413 du rôle et déposé le 23 avril 2014, il convient de rappeler en premier lieu la teneur du paragraphe 232, alinéa 1<sup>er</sup>, AO qui dispose:

*«1) Einen Steuerbescheid kann der Steuerpflichtige nur deshalb anfechten, weil er sich (...) dadurch beschwert fühlt, dass die Steuerpflicht bejaht worden ist.*

*2) Legen einem Steuerbescheid Entscheidungen zugrunde, die in einem Feststellungsbescheid oder in einem Steuermessbescheid getroffen worden sind, so kann der Steuerbescheid nicht mit der Begründung angefochten werden, dass die in dem Feststellungsbescheid oder in dem Steuermessbescheid getroffenen Entscheidungen unzutreffend seien. Dieser Einwand kann nur gegen den Feststellungsbescheid oder gegen den Steuermessbescheid erhoben werden ».*

C'est à bon droit que les premiers juges ont retenu que si à la base d'un bulletin d'impôt se trouvent des décisions reprises plus particulièrement dans un bulletin d'établissement séparé et en commun, les contestations relatives au bien-fondé de la fixation des bases d'imposition contenues dans un tel bulletin d'établissement séparé et en commun de revenus, ne peuvent être soulevées dans le cadre d'un recours contre le bulletin individuel de l'impôt sur le revenu n'ayant fait que reprendre le revenu ou la part du revenu imputés au contribuable, mais elles doivent être soumises dans le cadre d'une voie de recours dirigée directement contre ledit bulletin d'établissement.

Partant, un demandeur n'est pas admis à soulever dans le cadre d'un recours dirigé contre un bulletin d'imposition individuel des moyens tenant à la légalité ou au bien-fondé d'un bulletin d'établissement séparé et en commun de bénéfices, ayant acquis l'autorité de chose décidée, posé à sa base.

Dans le cas d'espèce, les premiers juges ont précisément retenu que les bulletins d'établissement des années 2009 et 2010 n'avaient pas été visés par les diverses réclamations des consorts ... et que partant lesdits bulletins d'établissement avaient acquis autorité de chose décidée. Partant, comme les bulletins ICC et IR ne faisaient que reprendre les bases d'imposition ainsi fixées dans les bulletins d'établissement, le recours serait encore irrecevable pour autant que dirigé contre les bulletins ICC et IC litigieux.

La Cour ne saurait cependant partager la conclusion des premiers juges quant à la portée de la réclamation introduite au nom des consorts ... par le courrier litigieux de leur fiduciaire du 18 septembre 2013.

Ledit courrier, même s'il est intitulé « *réclamation contre le bulletin de l'impôt commercial communal des années 2009 et 2010 du 07.08.2013* », s'adresse au directeur et reprend la terminologie qui suit :

*« D'ordre et pour compte de nos mandants, nous formons opposition contre l'imposition des revenus de l'année 2009 et de l'année 2010 ainsi que des bulletins d'impôt y relatifs émis en*

*date du 7 août 2013 par le bureau d'imposition d'... et donnant lieu à une imposition d'un bénéfice commercial.*

*Nous estimons qu'il n'y a pas lieu de procéder à une imposition d'un revenu commercial pour les raisons suivantes : (...) ».*

Il est certes exact que seuls étaient annexés à ce courrier les bulletins IC des années 2009 et 2010 et des mandats *ad litem* et non les bulletins d'établissement relatifs aux années 2009 et 2010.

Il se dégage cependant de ces deux mandats visant les années d'imposition 2009 et 2010 signés par les quatre indivisaires que ceux-ci ont donné « *par la présente mandat avec pouvoir de substitution à la société (...), de et pour leur compte formuler opposition en matière d'imposition relative aux revenus réalisés en commun pour l'année [2009 respectivement 2010] à travers l'entité CONSORTS ... ..., matricule fiscale : ..., et plus spécialement contre l'imposition et le bulletin d'imposition relatifs à l'année [2009 respectivement 2010] émis par le bureau d'imposition d'... en date du 7 août 2013, d'accomplir toutes les démarches, déclarations et interventions nécessaires auprès de l'administration des Contributions Directes et pour autant besoin auprès du bureau d'imposition compétent respectivement auprès de Monsieur le Directeur de l'Administration des Contributions Directes en vue du redressement du bulletin d'imposition relatif à l'année [2009 respectivement 2010] (...) ».*

Partant, c'est à juste titre que les consorts ... argumentent que leur réclamation concernait l'imposition dans son ensemble, donc y compris les bulletins d'établissement des années 2009 et 2010, tel qu'émis par le bureau d'imposition pour viser *les* bulletins d'impôt émis en date du 7 août 2013, ce d'autant plus que le bénéfice commercial se trouve arrêté à travers les bulletins d'établissement pour les années afférentes et est à la base des divers bulletins IR émis par la suite à l'encontre des divers indivisaires.

Au vu de ce qui précède, c'est à tort que le tribunal a retenu que le recours, pour autant que dirigé contre les bulletins d'établissement des années 2009 et 2010, est irrecevable *omisso medio* au motif qu'aucune réclamation valable n'avait été introduite contre les bulletins d'établissement des années 2009 et 2010.

Comme la Cour vient de retenir qu'une réclamation valable avait été introduite à l'encontre des bulletins d'établissement des années 2009 et 2010, c'est encore à tort que le tribunal a déclaré irrecevable le recours contentieux pour autant que dirigé contre les bulletins ICC et IR relatifs aux années 2009 et 2010, les bases d'imposition contenues dans les bulletins d'établissement litigieux ayant été reprises dans les bulletins ICC adressés à la « *copropriété ... ..* » et les bulletins IR subséquents adressés aux quatre indivisaires.

Au vu de ce qui précède, il convient de réformer le jugement dont appel pour autant qu'il a déclaré irrecevable le recours en réformation introduit à l'encontre des bulletins d'établissement des années 2009 et 2010, des bulletins IC relatifs aux années 2009 et 2010 adressés à la « *copropriété ... ..* » et des bulletins IR relatifs aux années 2009 et 2010 adressés aux consorts ... et de renvoyer le dossier en prosécution de cause devant le tribunal afin de vider le recours d'abord par rapport aux bulletins d'établissement puis, par voie de conséquence, aux bulletins

ICC et IR relatifs aux années 2009 et 2010 concernant respectivement la « *copropriété ... ..* » et les consorts ....

Il n'y a cependant pas lieu de faire droit à la demande des consorts ... tendant à voir renvoyer le litige devant une autre composition du tribunal administratif, celui-ci ne s'étant pas prononcé sur le fond de l'affaire.

Les consorts ... demandent encore la condamnation de la partie étatique au paiement d'une indemnité de procédure de 5.000.- € pour la première instance et de 5.000.- € pour l'instance d'appel.

La demande est cependant à rejeter, les conditions légales afférentes n'étant pas remplies en l'espèce.

**Par ces motifs,**

la Cour administrative, statuant à l'égard de toutes les parties ;

reçoit l'appel du 30 avril 2015 en la forme ;

au fond, le déclare justifié ;

partant, par réformation du jugement du 24 mars 2015, dit que c'est à tort que le tribunal a retenu que le recours inscrit sous le numéro 34413 du rôle pour autant que dirigé contre les bulletins d'établissement des années 2009 et 2010 adressés à la « *copropriété ... ..* » est irrecevable *omisso medio* ;

dit que c'est encore à tort que le tribunal a déclaré irrecevable le même recours pour autant que dirigé contre les bulletins de l'impôt commercial communal et les bulletins de l'impôt sur le revenu relatifs aux années 2009 et 2010 adressés respectivement à la « *copropriété ... ..* » et à Madame ... .. et Madame ... .. ;

renvoie l'affaire en prosécution de cause devant les premiers juges ;

confirme le jugement entrepris pour le surplus ;

déboute Madame ... .. et Madame ... .. de leurs demandes en allocation d'une indemnité de procédure ;

condamne l'Etat aux dépens de l'instance d'appel ;

réserve les autres dépens.

Ainsi délibéré et jugé par :

Francis DELAPORTE, vice-président,

Lynn SPIELMANN, conseiller,

Martine GILLARDIN, conseiller,

et lu par le vice-président en l’audience publique à Luxembourg au local ordinaire des audiences de la Cour à la date indiquée en-tête, en présence de la greffière de la Cour Anne-Marie WILTZIUS.

s. WILTZIUS

s. DELAPORTE

Reproduction certifiée conforme à l’original

Luxembourg, le 27 mai 2016

Le greffier de la Cour administrative